ResearchGate

See discussions, stats, and author profiles for this publication at: https://www.researchgate.net/publication/49583975

Experienta Romaniei in aplicarea standardelor internationale de raportare financiara si a standardelor internationale de contabilitate pentru sectorul public

Article · June 2010

Source: DOAJ

CITATION
1

READS
4,573

3 authors, including:

Iulia Jianu
Bucharest Academy of Economic Studies
9 PUBLICATIONS **76** CITATIONS
SEE PROFILE

Ionel Jianu
Bucharest Academy of Economic Studies
19 PUBLICATIONS **99** CITATIONS
SEE PROFILE

All content following this page was uploaded by Ionel Jianu on 21 January 2016.

The user has requested enhancement of the downloaded file.

EXPERIENȚA ROMÂNIEI ÎN APLICAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ ŞI A STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE CONTABILITATE PENTRU SECTORUL PUBLIC

Mihai RISTEA
Iulia JIANU
Ionel JIANU

The Romanian Experience in the Implementation of the International Financial Reporting Standards and of the International Accounting Standards for the Public Sector

Abstract

The transition to the international accounting standards represents a complex technical construction that involves significant resources, financial, as well as human, capable to face multiple changes. This article presents the way in which the international accounting standards were implemented in Romania, by reflecting the multiple changes made in the accounting regulation domain, with the purpose of outlining the advantages and disadvantages involved by this implementation. In the last ten years, in Romania, the transformations and the changes in the accounting system followed a direction that aimed, first of all, the harmonization with the European accounting directives and international accounting standards (in the past), the conformity with the European accounting directives (in the present) and probably, the conformity with international accounting standards (in the future).

Key words: international accounting standards, international financial reporting standards, international public sector accounting standards, accounting regulation, accounting harmonization, Romania

Mihai RISTEA
Prof. univ. dr., Catedra de Contabilitate, Audit şi Control de Gestiune, Facultatea de Contabilitate şi Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice, Bucureşti, România
Tel.: 0040-213-191.900
E-mail: mihai.ristea@yahoo.com

Iulia JIANU
Lect. univ. dr., Catedra de Contabilitate, Audit şi Control de Gestiune, Facultatea de Contabilitate şi Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice, Bucureşti, România
Tel.: 0040-213-191.900
E-mail: jianu.iulia@cig.ase.ro

Ionel JIANU
Doctorand, Catedra de Contabilitate, Audit şi Control de Gestiune, Facultatea de Contabilitate şi Informatică de Gestiune, Academia de Studii Economice, Bucureşti, România
Tel.: 0040-213-191.900
E-mail: ionel_j@yahoo.com

Revista Transilvană de Ştiințe Administrative
1 (25)/2010, pp. 169-192

1. Introducere

În ziua de astăzi ne aflăm în faţa unor procese ireversibile şi de interes pentru contabilitate, precum: globalizarea economiilor, crearea societăţilor transnaţionale, creşterea capitalizării bursiere, dezvoltarea pieţelor de capital şi apariţia de noi produse financiare. Contabilitatea, ca ştiinţă socială, s-a modelat şi s-a perfecţionat de aşa manieră încât să răspundă cerinţelor informaţionale ale momentului. Perfecţionarea implică schimbare, iar contabilitatea a evoluat în timp, ca sistem deschis, receptiv la modificarea mediului politic, economic, social şi cultural[1].

În prezent, contabilitatea a evoluat pe o altă treaptă a cunoaşterii, proces determinat de schimbările profunde care au avut loc în sfera economicului, sub inerţia procesului de globalizare. Prin urmare, ideea adoptării unui limbaj comun de raportare financiară în scopul dezvoltării comparabilităţii la nivel internaţional a devenit o realitate, urmare a globalizării internaţionale a pieţelor financiare. Un rol important în adoptarea unui limbaj unic la nivel internaţional îl au standardele internaţionale de raportare financiară[2].

Din perspectiva metodei de aplicare, standardele internaţionale de raportare financiară (IFRS) pot prezenta interes pentru normele naţionale în următoarele ipostaze: adoptarea directă ca norme naţionale; bază de referinţă pentru armonizarea între naţional şi internaţional; adoptarea ca norme pentru elaborarea şi prezentarea situaţiilor financiare de către entităţile multinaţionale şi marile societăţi cotate pe pieţele financiare (Ristea *et al.*, 2008).

În 2002, Uniunea Europeană a decis ca toate entităţile europene cotate să adopte pentru conturile lor consolidate, începând cu anul 2005, referenţialul internaţional emis de organismul de drept privat IASB[3]. În acest sens, primul articol al reglementării

---

1 Acest studiu este rezultatul proiectelor „Dezvoltarea unui model funcţional de optimizare a strategiei naţionale privind raportările financiare ale entităţilor sectorului privat din România", CNMP 92-085/2008, proiect finanţat de Consiliul Naţional de Management al Proiectelor şi coordonat de Universitatea „Babeş-Bolyai" din Cluj-Napoca, Academia de Studii Economice din Bucureşti şi Universitatea de Vest din Timişoara, precum şi a proiectului nr. 7832 „Doctorat şi doctoranzi în triunghiul Educaţie-Cercetare-Inovare, DOC-ECI", proiect cofinanţat din Fondurile Structurale Europene, în cadrul programului operaţional pentru dezvoltarea resurselor umane 2007-2013 şi coordonat de Academia de Studii Economice din Bucureşti.

2 Până în anul 2003, standardele emise de organismul internaţional de normalizare contabilă (International Accounting Standards Board – IASB) purtau denumirea de standarde internaţionale de contabilitate (Internaţionale Accounting Standards – IAS). Standardele emise de IASB după anul 2003 se numesc standarde internaţionale de raportare financiară (International Financial Reporting Standards – IFRS). În cadrul articolului vom folosi doar termenul de IFRS, exceptând situaţiile în care utilizarea termenului de standarde internaţionale de contabilitate este mult mai relevantă.

3 IASB a fost creat în anul 1973 de organismele contabile profesionale din nouă ţări (Germania, Australia, Canada, SUA, Franţa, Japonia, Mexic, Olanda şi Marea Britanie) cu scopul emiterii de norme contabile care să fie utilizate pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare şi promovarea acceptării şi aplicării acestora în lume.

Comisiei Europene 1606/2002 prevedea că „adoptarea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate în Uniunea Europeană are scopul de a armoniza raportarea financiară a entităţilor economice (…) în scopul garantării unui nivel ridicat de transparenţă şi comparabilitate a situaţiilor financiare". Astfel, începând cu 1 ianuarie 2005, 7.000 de grupuri europene cotate au abandonat reglementările contabile naţionale pentru a adopta standardelor internaţionale de raportare financiară (IFRS). În realitate, au fost aproximativ 30.000 de entităţi care aparţineau acestor grupuri şi care au aplicat standardele internaţionale de raportare financiară.

În Franţa, decizia UE ca toate entităţile cotate să aplice IFRS în conturile lor consolidate a suscitat numeroase critici: revoluţia culturală adusă de IFRS într-o ţară caracterizată printr-un sistem de reglementare care a fost întotdeauna sub controlul statului; orientarea spre pieţele financiare; utilizarea excesivă a conceptului de valoare justă; faptul că IASB nu este supus nici unui control politic, el regăsindu-se sub controlul marilor cabinete internaţionale de audit (Raffournier, 2007, pp. 21-41).

Tort (2007, pp. 171-194) în urma unui studiu realizat asupra a şase entităţi franceze, din sectoare diferite de activitate, care aplică IFRS în conturile consolidate, s-a constatat că, în procesul implementării IFRS, profesioniştii contabili au apelat la propria judecată profesională procedând la o analiză aprofundată a traducerii contabile a operaţiilor şi la aplicarea principiului pragului de semnificaţie. Aceasta s-a datorat, în parte, caracterului incomplet al interpretărilor normative ale referenţialului IFRS. Rezultatele studiului sunt cu atât mai semnificative, cu cât majoritatea profesioniştilor contabili consideră IFRS ca interpretative (mai degrabă decât impuse), uneori parţiale şi imprecise şi, în unele cazuri, dificil de aplicat.

Un studiu realizat în 2004 asupra a 112 entităţi europene cotate la Bursa de Valori a evidenţiat următoarele (Jermakowicz şi Tomaszewski, 2006, pp. 170-196): majoritatea entităţilor au adoptat IFRS, deoarece întocmeau situaţii financiare consolidate; procesul este foarte scump, complex şi cauzator de probleme; companiile nu se aşteaptă să scadă costul capitalului lor prin implementarea IFRS; majoritatea companiilor sunt de acord cu beneficiile şi costurile implicate de tranziţia la IFRS prin procesul de conversie; companiile se aşteaptă să crească volatilitatea rezultatelor lor prin implementarea IFRS; complexitatea IFRS aşa cum se remarcă din ghidurile de implementare constă în schimbările importante cerute de convergenţa contabilă; majoritatea entităţilor respondente nu ar fi adoptat IFRS dacă nu ar fi fost obligate.

Aşa cum se remarcă din concluziile studiilor, ar părea că aplicarea IFRS creează doar probleme, ceea ce nu este adevărat. Pentru investitori există costuri implicate de înţelegerea şi interpretarea situaţiilor financiare ale entităţilor străine, precum şi de dobândirea capacităţii de a compara situaţiile financiare ale entităţilor în procesul luării deciziilor de investire. Adoptarea globală de standarde uniforme reduce aceste costuri şi creşte semnificativ investiţiile pe pieţele de capital străine (Covrig *et al.*, 2007, pp. 41-70).

Este evident că IFRS reprezintă un set de standarde de înaltă calitate, însă există diferenţe privind percepţia asupra informaţiilor prezentate în funcţie de reglementările

referitoare la protecţia investitorilor şi sistemul legislativ al fiecărei ţări (Lang *et al.*, 2006, pp. 255-284). În ţările cu o puternică protecţie a investitorilor, IFRS nu domină standardele locale în ceea ce priveşte calitatea informaţiilor prezentate. În schimb, în ţările cu o slabă protecţie a investitorilor, cum este şi cazul României, IFRS sunt percepute ca având o calitate superioară. Rezultatele contradictorii privind calitatea informaţiilor prezentate conform IFRS, comparativ cu cele conform normelor naţionale, a scos în evidenţă că IFRS servesc într-o mai mare măsură investitorilor străini decât acţionarilor locali (Raffournier, 2001; Kinnunen *et al.*, 2000, pp. 499-517).

IFRS impun profesioniştilor contabili un limbaj nou. Modificările aduse de IFRS sunt semnificative. Un exemplu în acest sens este rezultatul contabil care multă vreme a fost considerat principalul indicator de măsurare a performanţei financiare a unei entităţi economice, şi care acum, conform IFRS, este înlocuit cu un alt indicator: rezultatul global[4] (Jianu şi Jianu, 2008, pp. 72-88). În plus, în prezent, modelările econometrice ale industriei financiare devin instrumente de lucru ale profesioniştilor contabili, transformând considerabil munca lor de reflectare a faptelor verificabile în estimări convenţionale privind viitorul (Chiapello, 2005, pp. 46-64).

Multitudinea şi complexitatea informaţiilor care trebuie procesate şi publicate conform IFRS a condus, în prezent, la crearea de sisteme informatice performante care să ajute entităţile în procesul de aplicare efectivă a IFRS. Un exemplu în acest sens este XBRL care este un limbaj bazat pe XML creat în scopul comunicării electronice a informaţiilor din domeniul afacerilor (Bonsón *et al.*, 2008).

Globalizarea economiilor a impus crearea de standarde internaţionale de contabilitate şi pentru sectorul public. Federaţia Internaţională a Contabililor[5] a constituit în anul 1995 Organismul Internaţional de Normalizare Contabilă pentru Sectorul Public (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB), cu scopul de a elabora standarde contabile de înaltă calitate destinate a fi utilizate de sectorul public din întreaga lume pentru întocmirea situaţiilor financiare cu scop general. Consiliul IPSASB funcţionează ca organism normalizator independent, având ca obiective: emiterea de standarde internaţionale de contabilitate pentru sectorul public (IPSAS); promovarea acceptării lor şi a convergenţei internaţionale cu aceste standarde; şi

4 Rezultatul global reprezintă suma dintre rezultatul contabil, pe de o parte, şi câştigurile şi pierderile recunoscute direct în capitalul propriu, pe de altă parte; altfel spus, diferenţa între capitalurile proprii dintre două exerciţii financiare succesive, exceptând tranzacţiile cu proprietarii.

5 Federaţia Internaţională a Contabililor (IFAC) este organizaţia mondială a profesiei contabile, fondată în 1977. IFAC afirmă că misiunea sa este „de a servi interesul public, de a întări profesia contabilă la nivel mondial şi de a contribui la dezvoltarea unor economii internaţionale puternice prin iniţierea şi promovarea aderării la standarde profesionale de înaltă calitate, a procesului convergenţei internaţionale a acestor standarde, precum şi de a dezbate probleme de interes public, pentru care experienţa profesională este extrem de relevantă".

publicarea altor documente care oferă îndrumări privind problemele şi experienţele în raportarea financiară în sectorul public (IFAC, 2008).

Aplicarea standardelor IPSAS este considerată o veritabilă revoluţie, poate mult mai importantă decât cea a standardelor IFRS pentru entităţile economice, aceasta deoarece instituţiile publice vor fi administrate asemănător unei entităţi private, cu o contabilitate de angajamente, patrimonială şi în partidă dublă. Un exemplu în acest sens este cazul Franţei. Franţa a introdus, începând cu 1 ianuarie 2006, standardele IPSAS în contabilitatea sa publică, la nivelul statului, apoi şi la nivelul ministerelor şi a altor organizaţii publice naţionale. Au urmat cele 36.000 de comune, 100 de departamente, 22 regiuni, 20.000 de grupuri precum comunităţile şi sindicatele comunale, 50.000 entităţi publice locale precum spitale, universităţi, licee, deci în total peste 100.000 de stabilimente care au necesitat peste 5.000.000 de funcţionari francezi direct sau indirect implicaţi (Bricard şi Scheid, 2005).

Uniunea Europeană a decis să aplice IPSAS încă din 2005 ca referinţă pentru întocmirea situaţiilor financiare din contabilitatea proprie. De asemenea, Organizaţia Naţiunilor Unite, Organizaţia pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică, Organizaţia Tratatului Atlanticului de Nord au demarat procesul pentru aplicarea standardelor IPSAS. Conştienţi de interesul pe care îl prezintă standardele IPSAS, Banca Mondială şi Fondul Monetar Internaţional intenţionează să ceară aplicarea acestor norme de ţările în care intervin, contribuind astfel la dezvoltarea utilizării standardelor IPSAS. Experienţa europeană privind aplicarea standardelor IPSAS este relevantă (Grigorescu, 2004, p. 116): Franţa aplică din anul 1999 contabilitatea de angajamente în domeniul public, dar întâmpină dificultăţi în aplicarea IPSAS; Germania a pregătit trecerea la IPSAS; Marea Britanie foloseşte contabilitatea de angajamente din anul 1995 şi aplică în prezent standardele IPSAS; începând din anul 2004 în Australia se aplică mixul IPSAS-IAS denumit Australian Accounting Standards. În peste alte 50 de ţări, printre care enumerăm Elveţia, Canada, Noua Zeelandă, Mongolia, Albania etc. standardele IPSAS au fost efectiv aplicate în contabilitatea naţională şi regională (Cardinaux *et al.*, 2007, pp. 630-635).

Rămâne de văzut cât timp va mai trece până când tot mai multe ţări vor aplica standardele IPSAS, aceasta deoarece nici consiliul IPSASB, nici profesia contabilă nu au puterea de a impune conformitatea cu standardele IPSAS. Succesul eforturilor IPSASB depinde de gradul de adoptare a acestor standarde de către guvernele şi entităţile din sectorul public din întreaga lume, precum şi de recunoaşterea şi de susţinerea activităţii sale de către multiplele şi diferitele grupuri interesate care acţionează în limitele jurisdicţiilor sale. Un lucru este cert: standardele internaţionale de contabilitate devin o cultură contabilă internaţională (Whittington, 2008, pp. 495-502). România nu a stat pe loc în procesul implementării standardelor IFRS şi IPSAS în cultura contabilă naţională, aceasta fiind supusă în ultimii zece ani unui proces continuu şi complex de modificare a reglementărilor contabile pentru asimilarea, chiar şi parţială, a culturii contabile internaţionale.

2. Metoda de cercetare

În România, transformările care au avut loc în plan contabil în ultimii zece ani au fost profunde, sistemul contabil românesc fiind supus unui amplu şi serios proces de reformă, în scopul adaptării acestuia la noile condiţii economice, politice, juridice şi, nu în ultimul rând, sociale. Unul din obiectivele procesului de reformă a fost acela de implementare a standardelor internaţionale de contabilitate. În ce măsură a fost realizat acest obiectiv? Care au fost modificările aduse de legiuitorul român pentru realizarea acestui obiectiv? Care au fost avantajele dar şi dezavantajele unui asemenea demers? Este ceea ce ne propunem să realizăm prin prezentul studiu. Pentru a răspunde la întrebările de mai sus s-a recurs la o cercetare de tip normativ prin care am realizat o analiză a manierei în care s-a derulat punerea în aplicare a standardelor IFRS, respectiv IPSAS în România, în raport cu schimbările care au avut loc în reglementările contabile din ultimii zece ani.

3. Rezultate şi discuţii

În perioada 1948-1989, economia României a funcţionat după criteriile specifice unui mediu centralizat. Instituţionalizarea economiei planificate, în strânsă legătură cu acţiunea de naţionalizare, impuneau reorganizarea contabilităţii pe linia raţionalizării şi normării acesteia. În acea perioadă, cultura contabilă din ţara noastră a stat sub semnul ideologiei sistemului politic, scopul principal al contabilităţii normate fiind acela de a asigura documentarea planului de stat, atât în faza elaborării, cât şi în faza executării. Anul 1949 a însemnat trecerea la contabilitatea normată şi apariţia primului plan de conturi (Laptes şi Possler, 2007). Adaptarea contabilităţii la cerinţele informaţionale ale economiei planificate a vizat îndeosebi experienţa sovietică. În acest sens, la începutul anilor 1950 au fost traduse lucrări de contabilitate ale autorilor ruşi şi transformate în manuale de evidenţă contabilă, care au reprezentat bazele teoretice ale dezvoltării unui nou sistem de contabilitate. Începutul anilor 1970 a reprezentat un moment al schimbărilor, atât la nivelul legislaţiei contabile, prin apariţia de reglementări privind organizarea şi conducerea contabilităţii, cât şi datorită introducerii unui sistem de conturi bazat pe un cadru general.

După anul 1989, contabilitatea din România a fost supusă reconsiderărilor şi reconectată la realităţile contabile europene, după mai mult de 4 decenii cât s-a aflat sub rigorile impuse, în mare parte, de experienţa fostei URSS. O încercare de resuscitare a sistemului vechi contabil a avut loc în perioada 1990-1993, acesta fiind ajustat cu noi concepte economice (exemplu: capital social, rezultatul exerciţiului) şi rămânând, sub aspectul modului de reprezentare, un sistem monist cu toate caracteristicile acestuia (Minu, 2002). Perioada 1990-1993 a fost o perioadă intermediară între practicarea unui sistem contabil de tip sovietic şi aplicarea unui sistem contabil de inspiraţie franceză. Calu (2005, pp. 213-214) enumeră următoarele caracteristici specifice acestei perioade: adaptarea vechiului sistem contabil la noua conjunctură economică; prezentarea în cadrul cursurilor universitare a sistemului contabil din

Franţa (sistem „ţintă" pentru România); construirea unui sistem contabil de inspiraţie franceză „modelat" de universitarii români şi popularizarea acestuia (editarea de cărţi, ţinerea de cursuri de pregătire profesională). În această perioadă, în planul normalizării contabile, a apărut Legea contabilităţii nr. 82/1991 şi regulamentul de aplicare al acesteia. Totodată, în anul 1992 a luat fiinţă Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România (CECCAR – organism independent) şi Consiliul Consultativ al Contabilităţii (organism în cadrul Ministerului Finanţelor Publice).

Datorită contextului socio-politic, dar şi a unor factori culturali, începând cu 1994, România a aplicat un nou sistem de contabilitate, bazat pe modelul contabil francez. În perioada 1994-1999, contabilitatea a fost concepută ca un instrument de control, în care statul a jucat un dublu rol: de normalizator al sistemului contabil, pe de o parte, şi de utilizator privilegiat al informaţiei contabile, pe de altă parte, determinând o asimetrie în cererea şi oferta de informaţii, în favoarea sa, în raport cu ceilalţi utilizatori.

4. Spre o armonizare a normelor contabile naţionale cu directivele contabile europene şi standardele IFRS

Accelerarea procesului de privatizare, dezvoltarea pieţei de capital şi a economiei libere de piaţă, precum şi întărirea relaţiilor cu Uniunea Europeană în vederea procesului de aderare au impus dezvoltarea continuă a sistemului de contabilitate românesc, urmărindu-se o cât mai bună armonizare cu prevederile directivelor europene şi cu standardele internaţionale de contabilitate. Sistemul contabil francez, introdus începând cu 1 ianuarie 1994, a fost aplicat fără prea mari modificări până în anul 1999. Începând cu anul 2000, normalizatorii români au optat pentru un sistem contabil mixt, atât de influenţă europeană cât şi internaţională. Premizele acestei schimbări au fost conturate încă din anul 1997 când a fost demarat Programul de Dezvoltare a Sistemului Contabil din România care viza armonizarea contabilităţii naţionale cu cele două referenţiale contabile: european şi internaţional. Acest lucru s-a realizat prin apariţia Ordinului nr. 403/1999 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a 4-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate. Aplicarea în practică a acestor reglementări s-a efectuat într-o primă fază, în anul 2000, în mod experimental, la un număr de 13 societăţi comerciale şi companii naţionale. În programul de experimentare au fost atrase şi implicate marile firme internaţionale de audit, care au efectuat auditarea situaţiilor financiare întocmite de entităţile cuprinse în programul respectiv.

Încă de la început, trebuie menţionat faptul că, în această perioadă, este vorba de o aplicare parţială a standardelor IFRS. Cu toate acestea, schimbările antrenate de ordinul 403/1999 au fost majore datorită diferenţelor existente între sistemul naţional de la acea dată şi standardele IFRS: lipsa unor componente fundamentale ale situaţiilor financiare precum situaţia fluxurilor de trezorerie şi situaţia variaţiilor capitalului propriu; lipsa majorităţii anexelor la situaţiile financiare pe care standardele

internaţionale le cer; neadaptarea situaţiilor financiare la efectele inflaţiei (România în acea perioada aflându-se în plin proces hiperinflaţionist); neîntocmirea de situaţii financiare consolidate pentru societăţile dintr-un grup; lipsa conceptului de impozite amânate; faptul că în sistemul actual prevala juridicul asupra economicului şi că situaţiile financiare erau întocmite în primul rând pentru uzul organelor fiscale.

Urmare a concluziilor desprinse din acţiunea de experimentare, reglementările contabile au fost revizuite şi îmbunătăţite, elaborându-se Ordinul nr. 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a 4-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate. Sub incidenţa prevederilor prezentului ordin au intrat iniţial 197 de persoane juridice reprezentând societăţi comerciale cotate la Bursa de Valori din Bucureşti, unele regii autonome, companii, societăţi naţionale şi alte entităţi de interes naţional. Aceste reglementări au devenit obligatorii şi pentru restul entităţilor mari, pe măsură ce acestea îndeplineau cel puţin două din criteriile de mărime specificate pentru perioada 2001-2005. Aceste criterii de mărime au avut aplicabilitate doar până la 31 decembrie 2002.

Tabel 1: Criterii de mărime conform Ordinului nr. 94/2001

Sfârşitul exercițiului financiar	Cifra de afaceri (Euro)	Total active (Euro)	Număr de salariați
31 decembrie 2001	peste 9 milioane	peste 4,5 milioane	250
31 decembrie 2002	peste 8 milioane	peste 4,0 milioane	200
31 decembrie 2003	peste 7 milioane	peste 3,5 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 6 milioane	peste 3,0 milioane	100
31 decembrie 2005	peste 5 milioane	peste 2,5 milioane	50

Ordinul nr. 1.827/2003 privind modificarea şi completarea unor reglementări din domeniul contabilităţii modifică criteriile de mărime (Tabel 2).

Tabel 2: Criterii de mărime conform Ordinului nr. 1.827/2003

Sfârşitul exercițiului financiar	Cifra de afaceri (Euro)	Total active (Euro)	Număr de salariati
31 decembrie 2003	peste 7,3 milioane	peste 3,65 milioane	150
31 decembrie 2004	peste 7,3 milioane	peste 3,65 milioane	50

Entităţile care nu îndeplineau criteriile, dar care doreau să aplice standardele IFRS, puteau alege să-şi ţină contabilitatea conform ordinului 94/2001, dacă cererea lor era acceptată de către Ministerul Finanţelor Publice (MFP). Impunerea criteriilor de mărime considerăm că nu a fost justificată, deoarece obliga şi anumite entităţi, care nu erau cotate la Bursa de Valori, să aplice standardele IFRS. Totuşi organismul de normalizare considera acest lucru ca fiind favorabil, deoarece toate societăţile care intrau sub incidenţa Ordinului nr. 94/2001 trebuiau să-şi auditeze situaţiile financiare.

Tendinţa de a armoniza reglementările contabile atât cu directivele europene cât şi cu normele internaţionale a generat dificultăţi în aplicare, fiind cunoscut

conflictul existent între modelul continental de contabilitate specific ţării noastre şi modelul anglo-saxon specific referenţialului IFRS. Pentru rezolvarea acestei situaţii, Ordinul nr. 94/2001 preciza că „dacă între directivele contabile europene şi normele internaţionale există o stare conflictuală pe perioada de implementare a programului de dezvoltare a sistemului contabil din România, entităţile au posibilitatea să opteze pentru aplicarea unuia din cele două tratamente contabile, astfel încât să se asigure prezentarea unei imagini fidele a evenimentului constatat".

Studii recente au demonstrat că aspectele politice şi sociale au jucat un rol important în dezvoltarea şi difuzarea standardelor IFRS (Chua şi Taylor, 2008, pp. 462-473; Skinner, 2008, pp. 282-288). Acest lucru se verifică şi în cazul României, unde aplicarea standardelor IFRS, chiar şi parţială, s-a realizat datorită unei decizii politice şi nu intenţiei entităţilor de a aplica voluntar standardele IFRS. Decizia schimbării din contabilitatea românească s-a datorat Ministerului Afacerilor Externe din România, care în anul 1996 a încheiat un acord cu Guvernul Marii Britanii prin care Know How Fund a finanţat o echipă de specialişti scoţieni să consilieze Ministerul Finanţelor Publice în problema reformei sistemului contabil românesc (King *et al.*, 2001, pp. 149-171). Astfel s-a ajuns la armonizarea contabilităţii cu directivele contabile europene şi standardele IFRS.

Însă entităţile nu erau pregătite pentru acest pas. Un studiu realizat în anul 2000, în plin proces de armonizare a referenţialului contabil naţional la referenţialul internaţional, asupra entităţilor din Bucureşti cotate la Bursa de Valori, confirmă acest lucru (Ionaşcu *et al.*, 2001, pp. I-III): managerii şi personalul de execuţie din domeniul financiar contabil nu sunt suficient informaţi în legătură cu IFRS; IFRS ar trebui aplicate doar de firmele mari care doresc finanţare pe piaţa de capital; IFRS ar fi trebuit aplicate după ce piaţa de capital din România devine semnificativă. Studii recente demonstrează că armonizarea reglementărilor contabile cu standardele internaţionale de raportare financiară s-a făcut înainte ca profesioniştii contabili să fie pregătiţi pentru această schimbare (Jianu *et al.*, 2009).

Pentru a asigura înţelegerea şi aplicarea în practică a standardelor internaţionale de contabilitate, în anul 2001, a fost elaborat de către MFP un ghid practic de aplicare a acestora (MFP, 2001). Deşi nu a avut caracter de reglementare, scopul acestui ghid a fost acela de a facilita înţelegerea conceptelor, principiilor şi problematicii de ansamblu a standardelor IFRS, oferind posibile soluţii de aplicare a acestora, în condiţiile utilizării raţionamentului profesional, inexistent până la acel moment, datorită caracterului puternic fiscal al contabilităţii. În acelaşi scop au fost traduse standardele internaţionale de contabilitate în anul 2000 şi anul 2001 de către o editură de prestigiu din România.

Tranziţia la standardele IFRS nu a fost uşor de realizat, printre principalele trăsături ale acesteia enumerând: apelul la estimări şi raţionamentul profesional, ca elemente de referinţă în fundamentarea soluţiilor contabile; introducerea cadrului IASB drept cadru conceptual al contabilităţii româneşti; adoptarea unor concepte din standardele internaţionale care nu proveneau din practica naţională, precum impozite amânate;

introducerea de principii contabile noi, precum principiul primordialităţii economicului asupra juridicului şi principiul pragului de semnificaţie; existenţa deviaţiilor de la principiul intangibilităţii bilanţului, principiu cu tradiţie în contabilitatea din România; aplicarea raportului cost/beneficiu în procesul de obţinere a informaţiilor financiar-contabile; utilizarea de noi baze de evaluare precum valoarea justă, valoarea actualizată etc. Această tranziţie la standardele IFRS a permis cunoaşterea de către profesioniştii contabili din România a avantajelor folosirii în contabilitate a altor baze de evaluare decât costul istoric, şi anume valoarea justă, valoarea actualizată (Ristea şi Jianu, 2009).

Începând cu 1 ianuarie 2003 s-au definit, pe de o parte, un sistem de contabilitate dezvoltat, reglementat de Ordinul nr. 94/2001, şi pe de altă parte, un sistem de contabilitate simplificat, care se baza pe Ordinul nr. 306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele Europene[6]. Reglementările contabile simplificate destinate entităţilor mici şi mijlocii din România nu respectau dezideratele: simplitate, inteligibilitate, supleţe, adaptarea la particularităţile entităţii, în cadrul lor existând elemente specifice entităţilor mari, precum: proceduri specifice grupurilor şi consolidării conturilor, instrumente financiare inclusiv elemente derivate, utilizarea valorii juste în evaluare, informarea pe segmente etc.

5. Spre o conformitate a normelor contabile naţionale cu standardele IFRS

Potrivit strategiei iniţiale a normalizatorului contabil român, începând cu 1 ianuarie 2006, contabilitatea entităţilor din România trebuia să funcţioneze, pe două paliere: pe de o parte, entităţi considerate „mari" care să aplice reglementările armonizate cu directivele europene şi standardele internaţionale de contabilitate şi, pe de altă parte, entităţi considerate „mici" care să aplice o variantă simplificată a reglementărilor contabile armonizate doar cu directivele europene. Dar modificările în cadrul normalizării contabile nu s-au oprit aici. La doar câteva zile după publicarea de către IASB a versiunilor revizuite a 13 standarde existente şi emiterea primelor cinci IFRS, legiuitorul român a emis Ordinul nr. 1.827/2003 privind modificarea şi completarea unor reglementări din domeniul contabilităţii care prevedea că următoarele entităţi vor adopta standardele IFRS în întregime, începând cu situaţiile financiare ale anului 2005:

1. persoanele juridice care aplică Ordinul nr. 94/2001;
2. instituţiile reglementate şi supravegheate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare;

---

6 Sistemul de contabilitate simplificat trebuia aplicat de entităţile care la sfârşitul anului 2002 îndeplineau cumulativ cel puţin două din următoarele trei criterii de mărime: cifra de afaceri < 5 milioane de Euro, total active < 2,5 milioane Euro, număr de salariaţi < 50. Aceste criterii de mărime au fost modificate de Ordinul nr. 1827/2003 privind modificarea şi completarea unor reglementări din domeniul contabilităţii astfel: „începând cu exerciţiul financiar 2005, Ordinul nr. 306/2002 va fi aplicat de persoanele juridice care îndeplinesc cumulativ cel puţin două din următoarele trei criterii de mărime: cifra de afaceri < 7,3 milioane de Euro, total active < 3,65 milioane Euro, număr de salariaţi < 50".

3. instituţiile de credit;
4. societăţile de asigurare, asigurare-reasigurare şi brokerii de asigurare;
5. companiile şi societăţile naţionale, regiile autonome şi alte persoane juridice de interes public nominalizate de MFP prin ordin al ministrului finanţelor publice;
6. persoanele juridice care aparţin unui grup de societăţi şi intră în perimetrul de consolidare de către o societate-mamă care aplică IFRS;
7. persoanele juridice care la sfârşitul anului precedent îndeplinesc două din următoarele trei criterii: cifra de afaceri peste 7,3 milioane Euro; total active peste 3,65 milioane Euro; număr mediu de salariaţi peste 50; şi
8. persoanele juridice, altele decât cele prevăzute la lit. a) la g), pe baza aprobării date de MFP, ca urmare a opţiunii acestora de aplicare a IFRS.

Realitatea este că până în anul 2005 aproximativ 1.500 de entităţi au ajuns să întocmească situaţii financiare conforme cu standardele IFRS. Studiile efectuate în anul 2005 asupra societăţilor mari care au trebuit să aplice standardele IFRS au scos în evidenţă următoarele aspecte (Feleagă şi Feleagă, 2005): aceste entităţi nu au avut resurse financiare necesare implementării în formă şi fond a unui sistem de raportare bazat pe standardele IFRS; au existat dificultăţi în asimilarea standardelor IFRS în rândul membrilor profesiei contabile, aceştia fiind obişnuiţi, mai degrabă, să facă raţionamente fiscale decât economice; slaba deconectare a contabilităţii de fiscalitate, deoarece în absenţa unor prevederi explicite în norma contabilă, contabilii aplică regula fiscală, ocolind prevederile standardelor IFRS; slaba conştientizare a importanţei unui sistem de raportare bazat pe standardele IFRS de către conducerea entităţilor (trecerea la aplicarea standardelor IFRS a fost văzută ca o schimbare a formei de prezentare a situaţiilor financiare, şi nu ca o implementare a politicilor contabile în acord cu realitatea economică şi financiară a entităţilor).

Deşi rezultatul nu a fost cel aşteptat, în aceşti ani s-a putut asigura un nivel bun de cunoaştere a standardelor IFRS, mai ales datorită programului de formare profesională iniţiat de CECCAR în strânsă colaborare cu mediul universitar (marile cabinete nu au avut niciun interes în dezvoltarea cunoaşterii în domeniul IFRS, punând monopol pe piaţa serviciilor contabile şi de audit pentru entităţile obligate să raporteze conform referenţialului internaţional). În plus, CECCAR a emis în anul 2004 câte un ghid privind înţelegerea şi aplicarea fiecărui standard internaţional de contabilitate, iar, din anul 2005, a preluat sarcina traducerii în fiecare an a standardelor IFRS, iar din anul 2007 şi a standardelor IPSAS. Totodată în anul 2006 a fost creat, în cadrul său, Comitetul pentru IFRS, care reuneşte cele mai înalte competenţe în domeniu din România şi care are următoarele obiective (Bunea, 2006, pp. 201-217): analiza incidenţei deciziilor Comisiei Europene asupra evoluţiei sistemului contabil naţional; analiza reglementărilor contabile naţionale şi identificarea stărilor conflictuale cu prevederile din standardele IFRS; formularea de soluţii menite să asigure coerenţă reglementărilor contabile naţionale cu prevederile IFRS şi înaintarea lor organismului de normalizare; extinderea programului de pregătire profesională prin organizarea

de cursuri pentru manageri, pentru specialişti din bănci, din domeniul asigurărilor, din instituţiile publice etc.; supravegherea modului de implementare a standardelor IFRS în entităţi, prin sondaje şi studii menite să pună în evidenţă eventualele surse de dificultăţi; acordarea de consiliere membrilor profesiei în vederea soluţionării dificultăţilor de aplicare a standardelor IFRS.

Un studiu realizat asupra factorilor de reglementare contabilă din România a scos în evidenţă următoarele aspecte (Ionaşcu *et al.*, 2006, pp. 542-559): decizia de a armoniza contabilitatea din România cu standardele IFRS, deşi poate fi justificată prin obiectivul integrării europene, ea a fost, de fapt, un proces de implementare a standardelor internaţionale de contabilitate început anterior, sub consilierea experţilor britanici şi la presiunile organismelor financiare internaţionale (Banca Mondială şi Fondul Monetar Internaţional) în scopul creării unui mediu de afaceri atractiv pentru investitorii străini; maniera de aplicare a standardelor IFRS la o categorie largă de entităţi a expus firmele româneşti unor riscuri legate de eforturile mari de implementare, însă, cu toate acestea, eforturile de adoptare a standardelor IFRS nu au afectat negativ, de manieră semnificativă, performanţele firmelor. Ionaşcu (2008, p. 28), în urma unui studiu realizat asupra entităţilor cotate la Bursa de Valori din Bucureşti, a scos în evidenţă costurile relativ mici ale implementării standardelor IFRS, aproximativ 30.000 Euro/entitate, ceea ce reprezintă doar 0,035% din media cheltuielilor operaţionale ale entităţilor investigate la 31 decembrie 2004.

6. Spre o conformitate a normelor contabile naţionale cu directivele contabile europene

Dar implementarea ad litteram a standardelor IFRS, care trebuia să se facă începând cu 1 ianuarie 2005, pentru un număr mare de entităţi, conform Ordinului nr. 1.827/2003, a luat o turnură „dramatică". Aceasta deoarece în 2005, a apărut Ordinul nr. 1.752/2005 (modificat ulterior de Ordinul nr. 2.374/2007) privind aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele contabile europene, ordin care urma să se aplice începând cu 1 ianuarie 2006. Conform acestui ordin, toate entităţile din România, inclusiv cele care anterior au adoptat standardele IFRS, trebuie să aplice sistemul contabil european. Marea schimbare a acestui ordin a constat, totodată, în deconectarea parţială a contabilităţii de fiscalitate, astfel încât în contabilitate tranzacţiile economice să fie reflectate conform realităţii lor economice şi nu doar după raţiuni fiscale. Criteriile de mărime[7], care anterior diferenţiau entităţile în aplicarea unui sistem dezvoltat sau simplificat de contabilitate, sunt cele care acum determină dacă o entitate întocmeşte situaţii financiare anuale cu cinci elemente (bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu, situaţia fluxurilor de trezorerie, anexe) sau situaţii anuale simplificate, cu trei elemente (bilanţ, cont de profit şi pierdere, anexe). Astfel s-a trecut de la o armonizare a contabilităţii la o conformitate a acesteia cu directivele contabile europene.

7 Cifra de afaceri > 7,3 milioane Euro; Total active > 3,65 milioane Euro; Nr de angajaţi >50.

În prezent, Ordinul nr. 907/2005 (modificat de Ordinul nr. 2.001/2006 şi Ordinul nr. 1.121/2006) privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementările contabile conforme cu standardelor internaţionale de raportare financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene stabileşte, pentru entităţile economice ale căror valori mobiliare la data bilanţului sunt admise la tranzacţionare pe o piaţă reglementată şi care întocmesc situaţii financiare consolidate, începând cu 1 ianuarie 2007 să aplice IFRS. Celelalte entităţi considerate de interes public[8] pot aplica standardele IFRS la întocmirea situaţiilor financiare individuale sau consolidate, pentru necesităţi proprii de informare. Toate entităţile care au obligaţia să aplice sau au optat pentru aplicarea standardelor IFRS trebuie să asigure continuitatea aplicării acestora. În plus, Ordinul nr. 907/2005 precizează că „în relaţia cu statul, toate entităţile, inclusiv cele care aplică standardele IFRS, întocmesc situaţii financiare anuale conforme cu directivele contabile europene".

Constatăm că, în raport cu intenţia iniţială a normalizatorului contabil, în România a avut loc o restrângere a aplicării standardelor IFRS în favoarea directivelor contabile europene. Considerăm că este un demers pozitiv, având în vedere că prevederile din aceste directive devin norme juridice în dreptul contabil al fiecărei ţări membre a UE. Chiar şi aşa, standardele IFRS încă domină directivele contabile europene, din punct de vedere calitativ, deoarece, în situaţia în care o serie de reguli generale rămân fără răspunsuri concrete, reglementările contabile preiau şi integrează o serie de rezolvări din cadrul general IASB şi standardele IFRS. Cazul cel mai tipic este cel referitor la definirea şi recunoaşterea activelor, datoriilor, veniturilor şi cheltuielilor, dar să nu uităm şi rezolvările care apar în cazul unor situaţii particulare precum: contractele de construcţii, subvenţii guvernamentale, costul îndatorării, deprecierea activelor, provizioane etc.

7. Idei reformatoare privind contabilitatea publică din România

În numeroase ţări, parlamentarii şi contribuabilii reproşează instituţiilor publice o ţinere mediocră a conturilor lor, o lipsă de transparenţă şi o comunicare neeficientă. Particularităţile sectorului public au ocolit mult timp nevoia instituţiilor publice, şi în special a statului, de a prezenta informaţii transparente, pertinente şi fiabile, certificate de auditori externi. Pentru a răspunde acestei nevoi, trebuie să existe un referenţial contabil de calitate, bazat pe standardele internaţionale de contabilitate care să integreze particularităţile sectorului public, asigurându-se astfel comparabilitatea datelor, transparenţa informaţiei financiare, o responsabilitate veritabilă şi o bună guvernare. Prin urmare, nevoia de informare tot mai acută în sistemul public, precum şi necesitatea oferirii de informaţii comparabile şi transparente au avut drept consecinţă

8 Instituţiile de credit; societăţile de asigurare şi reasigurare; societăţile de servicii de investiţii financiare; societăţile de administrare a investiţiilor şi organismele de plasament colectiv, autorizate/avizate de Comisia Naţională a Valorilor Mobiliare; entităţile proprietate de stat; entităţile care beneficiază de sprijinul statului sau de garanţii ale statului.

dezvoltarea şi popularizarea standardelor IPSAS, standarde de înaltă calitate cu consecinţe benefice pentru întreaga economie mondială.

Consiliul IPSASB stabileşte pentru sectorul public, începând cu 1996, standarde internaţionale de contabilitate inspirate din standardele IFRS, dezvoltând totodată şi o doctrină originală asupra tuturor problemelor specifice sectorului public. Obiectivul consiliului IPSASB constă în elaborarea de standarde de raportare financiară de înaltă calitate în scopul utilizării lor de către instituţiile publice din întreaga lume şi care să fie bazate pe contabilitatea de angajamente[9]. Însă, deoarece contabilitatea publică din majoritatea ţărilor este bazată pe contabilitatea de casă[10], consiliul IPSASB a elaborat şi un standard bazat pe acest tip de contabilitate pentru a realiza mai uşor trecerea spre contabilitatea de angajamente. Standardele IPSAS stabilesc criteriile de recunoaştere, evaluare, descriere şi prezentare a informaţiilor privind tranzacţiile şi evenimentele în situaţiile financiare cu scop general.

Standardele IPSAS sunt destinate a fi aplicate de toate entităţile din sectorul public[11] precum guvernele naţionale, guvernele regionale, administraţiile locale şi entităţile guvernamentale, exceptând însă entităţile economice de stat care trebuie să aplice standardele IFRS (IFAC, 2008). Pentru o mare parte din activitatea sa, un guvern funcţionează asemănător unei entităţi private: vinde, cumpără, contractează, plăteşte, încasează, urmăreşte obţinerea de profit din tranzacţiile realizate, are obligaţii în general pentru prestarea de servicii către populaţie etc. Însă aplicarea ad litteram în sectorul public a standardelor IFRS nu este posibilă, deoarece ele nu

9 Când contabilitatea de angajamente fundamentează întocmirea situaţiilor financiare, acestea vor include situaţia poziţiei financiare, situaţia performanţei financiare, situaţia fluxurilor de trezorerie şi situaţia modificărilor în situaţia netă.

10 Când contabilitatea de casă fundamentează întocmirea situaţiilor financiare, situaţia financiară primară este reprezentată de situaţia încasărilor şi plăţilor în numerar.

11 Termenul de „entitate din sectorul public" folosit în cadrul standardelor IPSAS ar putea crea confuzie cu termenul de „entitate publică" folosit în cadrul reglementărilor din România. În Legea 84/2003 *pentru modificarea şi completarea Ordonanţei Guvernului nr. 119/1999 privind auditul public intern şi controlul financiar preventiv,* entitate publică este definită ca fiind „autoritate publică, instituţie publică, companie/societate naţională, regie autonomă, societate comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acţionar majoritar, cu *personalitate juridică*, care utilizează/administrează fonduri publice şi/sau patrimoniu public. Prin urmare entităţile publice, aşa cum sunt definite de legea 84/2003 nu trebuie să aplice standardele IPSAS, ci standardele IFRS (în cazul în care acest lucru ar fi permis). Termenul de „entitate din sectorul public" folosit în cadrul standardelor IPSAS este echivalent în România cu termenul de „instituţii publice" definit de aceeaşi reglementare ca fiind „Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice, alte autorităţi publice, instituţiile publice autonome, precum şi instituţiile din subordinea acestora, indiferent de modul de finanţare a acestora". Prin urmare, pentru a nu crea confuzii, în cadrul articolului vom folosi noţiunea de instituţii publice, pentru acele entităţi cărora standardele IPSAS le sunt adresate.

acoperă în totalitate tranzacţiile realizate de către instituţiile publice. Există domenii proprii instituţiilor publice, asemenea tranzacţiilor fără contrapartidă (impozite, subvenţii, transferuri), obligaţiilor şi prestaţiilor de natură socială, reconcilierilor dintre contabilitate financiară, buget, contabilitate naţională, precum şi evaluărilor contabile ale activelor, concesiunilor din sectorul public etc.

Standardele IPSAS vor conduce la o îmbunătăţire semnificativă a calităţii situaţiilor financiare publicate de către instituţiile publice şi, în consecinţă, la o evaluare mai informată a deciziilor care afectează resursele statului, ceea ce va creşte transparenţa şi responsabilitatea. Standardele IPSAS sunt standarde contabile fiabile, stabilite de manieră independentă, printr-o procedură foarte riguroasă şi susţinute de guverne, organizaţii contabile profesionale şi organizaţii internaţionale. În prezent pentru sectorul public au fost adoptate 21 de standarde IPSAS inspirate din standardele IFRS (IPSAS 1 - IPSAS 21), au fost create standarde proprii pentru domeniul particular al sectorului public (IPSAS 22, 23, 24) şi totodată a fost creat un standard după metoda contabilităţii de casă cu scopul introducerii metodei contabilităţii de angajamente. În plus, 11 standarde IPSAS (IPSAS 1, 3, 4, 6, 7, 8, 12, 13, 14, 16, 17) au fost revizuite în 2007 în scopul luării în considerare a schimbărilor care au intervenit în standardele IFRS în perioada 1996-2006. Principalele diferenţe dintre primele 21 de standarde IPSAS şi standardele IFRS din care s-au inspirat sunt următoarele: comentariile suplimentare din standardele IPSAS faţă de standardele IFRS pentru a clarifica aplicabilitatea standardelor la contabilitatea instituţiilor publice; definiţii diferite ale termenilor folosiţi în standardele IPSAS faţă de standardele IFRS; terminologia utilizată în anumite cazuri de IPSAS faţă de cea din standardele IFRS.

Printre cele mai semnificative modificări impuse de standardele IPSAS putem aminti: aplicarea principiului patrimoniului care presupune înregistrarea imobilizărilor la activ şi amortizarea lor în fiecare an; aplicarea principiului prudenţei care impune recunoaşterea de provizioane chiar şi cele pentru pensii; prezentarea situaţiilor financiare în număr de cinci: situaţia poziţiei financiare/bilanţul, situaţia performanţei financiare/ contul de profit şi pierdere, situaţia fluxurilor de trezorerie, situaţia modificărilor activelor nete/capitalurilor proprii, anexele la situaţiile financiare; trecerea de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente. În contextul aderării României la Uniunea Europeană, pentru îndeplinirea angajamentelor asumate, de convergenţă şi de implementare a aquis-ului comunitar, normalizatorii contabili români au iniţiat măsuri care au vizat suplimentarea contabilităţii de casă cu contabilitatea de angajamente. Analizând reforma contabilităţii publice din România, cadrul juridic naţional s-a îmbogăţit în timp, prin asimilarea treptată a elementelor specifice contabilităţii de angajamente, urmare a emiterii următoarelor reglementări:

– Ordinul nr. 1.394/1995 privind clasificarea indicatorilor finanţelor publice;
– Legea contabilităţii nr. 82/1999;
– Legea privind finanţele publice nr. 500/2002;
– Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 45/2003 privind finanţele publice locale; şi

– Ordinul nr. 1.917/2005[12] pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, aplicabil începând cu 1 ianuarie 2006.

În anul 2004 a fost emis Ordinul nr. 1.461/2004 privind Normele metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii patrimoniului instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia prin care s-a încercat armonizarea contabilităţii publice cu standardele IPSAS şi directivele contabile europene, ordin care s-a aplicat experimental începând cu 1 ianuarie 2005 timp de un an de către o serie de instituţii publice[13]. Pe baza concluziilor desprinse ca urmare a aplicării experimentale a acestui ordin şi a propunerilor efectuate de alte instituţii publice, au fost efectuate modificări şi completări, Ordinul nr. 1.461/2004 fiind apoi înlocuit de Ordinul nr. 1.917/2005, aplicabil de la 1 ianuarie 2006 de către toate instituţiile publice din România.

Prin Ordinul nr. 1.917/2005 s-a încercat, ca şi în cazul agenţilor economici, armonizarea contabilităţii publice din România cu standardele IPSAS, pe de o parte, şi conformitatea contabilităţii publice cu directivele contabile europene, pe de altă parte. Baza convergenţei contabilităţii publice din România cu standardele IPSAS o reprezintă situaţiile financiare, ele realizând interfaţa dintre utilizatorii interni şi externi, naţionali şi internaţionali. În România, prin intermediul Ordinului nr. 1.917/2005 instituţiile publice trebuie să întocmească situaţii financiare care să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, activelor nete, precum şi a performanţei financiare şi a rezultatului patrimonial, cerinţă impună de directivele contabile europene. În plus, setul de situaţii financiare care trebuie întocmit de instituţiile publice din România se apropie foarte multe de cerinţele IPSAS. Astfel, situaţiile financiare trimestriale şi anuale întocmite de instituţiile publice cuprind: bilanţul, contul de rezultat patrimonial, situaţia fluxurilor de trezorerie, situaţia modificărilor în structura activelor nete, anexele la situaţiile financiare care includ politici contabile şi note explicative, conturile de execuţie bugetară (Ordinul nr. 1.917/2005).

---

12 Ordinul nr. 1.917/2005 a fost modificat şi completat prin Ordinul nr. 556/2006, prin Ordinul nr. 1.649/2006, prin Ordinul nr. 1.187/2008, prin Ordinul nr. 3.471/2008 şi prin Ordinul nr. 529/2009.

13 Instituţiile publice care au aplicat experimental Ordinul nr. 1.461/2004: Direcţiile Generale ale Finanţelor Publice din Judeţele Alba, Giurgiu, Hunedoara şi Vrancea; din cadrul Ministerului Finanţelor Publice – Agenţia Naţională de Administrare Fiscală; 7 unităţi militare din cadrul Ministerului Apărării Naţionale; Ministerul Administraţiei şi Internelor; Serviciul Român de Informaţii; Administraţia Naţională a Rezervelor de Stat pentru activitatea sa proprie şi pentru Unitatea Teritorială nr. 350; Ministerul Public – Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie pentru activitatea sa proprie şi pentru Parchetul de pe lângă Curtea de Apel Galaţi şi Tribunalul Bucureşti; Casa Judeţeană de Pensii Dâmboviţa, Hunedoara şi Vaslui; Administraţia Naţională a Penitenciarelor din cadrul Ministerului Justiţiei; Primăria Municipiului Galaţi; Primăria Municipiului Piteşti; Primăria Municipiului Zalău.

Însă Ordinul nr. 616/2006 pentru aprobarea Normele metodologice pentru întocmirea situaţiilor financiare de către instituţiile publice la 31 decembrie 2006 aduce modificări asupra componenţei situaţiilor financiare întocmite de instituţiile publice. Astfel, setul complet de situaţii financiare pentru exerciţiul financiar 2006 cuprinde: bilanţul, contul de rezultat patrimonial, situaţia fluxurilor de trezorerie, conturile de execuţie bugetară şi anexele (Ordinul nr. 616/2006). Însă prin Ordinul nr. 3.769/2008 pentru aprobarea Normelor metodologice privind întocmirea şi depunerea situaţiilor financiare ale instituţiilor publice la 31 decembrie 2008 se revine la componenţa iniţială a situaţiilor financiare fixată prin Ordinul nr. 1.917/2005.

Potrivit reglementărilor existente în domeniul finanţelor publice şi a contabilităţii, contabilitatea publică din România cuprinde:

– contabilitatea veniturilor şi cheltuielilor care presupune încasarea veniturilor şi plata cheltuielilor aferente exerciţiului bugetar[14];
– contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor şi obligaţiilor, care să reflecte evoluţia situaţiei financiare şi patrimoniale, precum şi excedentul sau deficitul patrimonial[15];
– contabilitatea trezoreriei statului; şi
– contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

Reforma contabilităţii publice din România a avut următoarele consecinţe la nivel macroeconomic: creşterea responsabilităţii ordonatorilor de credite; creşterea responsabilităţii funcţionarilor publice; organizarea analitică a contabilităţii publice; o mai bună gestionare a banilor publici; armonizarea sistemelor din România cu cele ale Uniunii Europene; transparenţa informaţiilor publice, concomitent cu creşterea încrederii în statutul funcţionarului public (Ionescu, 2006, p. 566); adoptarea unor noi principii în contabilitatea publică, precum principiul prudenţei care presupune previzionarea pierderilor probabile, principiul independenţei exerciţiilor, obligatoriu a fi aplicat într-o contabilitate de angajamente.

Schimbările în cadrul contabilităţii publice din România în scopul atingerii obiectivului de armonizare cu standardele IPSAS şi de conformitate cu directivele europene de contabilitate au fost profunde. Însă, în cazul în care schimbările ar fi impus o conformitate cu standardele ISPAS resurse financiare care ar fi fost implicate ar fi avut o mărime semnificativă. Facem această afirmaţie bazându-ne pe experienţa Organizaţiei Naţiunilor Unite (ONU) care, pentru perioada 2006-2009, perioadă de tranziţie pentru crearea condiţiilor necesare aplicării standardelor IPSAS începând cu 1 ianuarie 2010, a prevăzut în buget suma de 4.427.000 dolari (Organizaţia Internaţională a Muncii, 2006).

Ne punem întrebarea, dacă aplicarea standardelor IPSAS doar în cadrul unei organizaţii a necesitat o sumă atât de semnificativă, cât ar costa aplicarea standardelor

14 Contabilitatea de casă
15 Contabilitatea de angajamente

IPSAS la nivelul tuturor instituţiilor publice din România? În mod sigur o sumă pe care, cel puţin în prezent, ţara noastră nu şi-o poate permite. Probabil, în cazul în care se va decide aplicarea standardelor IPSAS în România, implementarea ar trebuie să se realizeze treptat, pe categorii de instituţii publice, plecând de la baza piramidei (primării, spitale, instituţii de învăţământ etc.) către vârf (Guvern). Aplicarea efectivă a standardelor IPSAS necesită totodată investiţii importante în formarea personalului, pentru elaborarea de reglementări pertinente şi rezolvarea problemelor contabile. Standardele IPSAS sunt complexe mai ales pentru persoanele care nu au o formare contabilă. În plus, dotarea instituţiilor publice cu sisteme informatice integrate este absolut necesară pentru realizarea unei conformităţi totale în aplicarea IPSAS.

Odată aplicate standardele IPSAS, acestea vor trebui auditate, ceea ce va solicita cheltuieli financiare suplimentare. Certificarea conturilor conform standardelor IPSAS nu poate fi realizată decât în condiţiile aplicării integrale a standardelor. În acest sens, IPSAS 1 Prezentarea situaţiilor financiare precizează: „Situaţiile financiare nu trebuie descrise ca fiind conforme cu Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public decât dacă ele sunt conforme cu toate cerinţele fiecăruia din Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public". Multor ţări, deşi au aplicat standardele IPSAS, nu le-au fost certificate conturile în urma auditului extern, deoarece nu respectau toate cerinţele din standardele IPSAS, în principal datorită deficienţelor sistemului de control intern şi a sistemului de informare.

Standardele IPSAS sunt complexe şi dificil de interpretat chiar dacă ele cuprind şi comentarii[16], având un caracter economic şi financiar care nu corespunde în mod direct terminologiei juridice proprii fiecărei ţări. În plus, guvernele trebuie să producă şi standarde proprii deoarece standardele IPSAS nu tratează toate tranzacţiile specifice care apar în sectorul public. Fiecare instituţie publică: stat, spital, organizaţie publică internaţională sau colectivitate locală dispune de un sistem adaptat propriilor caracteristici, în timp ce standardele IPSAS sunt uniforme, nefiind flexibile în funcţie de particularităţile proprii fiecărei instituţii publice. Totuşi uniformitatea standardelor IPSAS va facilita consolidarea conturilor instituţiilor publice din acelaşi sector de activitate, de exemplu din instituţiile de învăţământ, în scopul obţinerii situaţiilor financiare ale Ministerului Educaţiei.

Adoptarea standardelor IPSAS prezintă avantaje precum: creşterea semnificativă a calităţii raportării financiare de către instituţiile publice; creşterea credibilităţii şi transparenţei informaţiilor prezentate; un control intern mai bun şi o mai mare transparenţă a activelor şi datoriilor; informaţii mai detaliate asupra costurilor utile în facilitarea gestiunii axate pe rezultate; informaţii mai complete care facilitează gestiunea şi administrarea resurselor, furnizarea de prestaţii eficace şi obţinerea de rezultate; evaluarea responsabilităţii la nivelul tuturor resurselor pe care instituţia publică le gestionează; luarea deciziilor în legătură cu furnizarea resurselor sau dezvoltarea de

16 Standardele IPSAS emise până în prezent depăşesc 900 de pagini.

noi activităţi; evaluarea situaţiei financiare, a performanţei şi a fluxurilor de trezorerie ale instituţiilor publice; o mai mare coerenţă şi o mai bună comparabilitate a situaţiilor financiare datorită faptului că fiecare standard cere prezentarea de informaţii uniforme, detaliate şi specifice.

8. Concluzii

În prezent, comunitatea contabilă este animată de dorinţa puternică de normalizare şi aliniere a practicilor contabile la nivel internaţional, cu scopul de a creşte comparabilitatea informaţiilor difuzate prin situaţiile financiare. Preocupările actuale din domeniul contabilităţii se circumscriu dorinţei de a realiza un limbaj contabil unanim acceptat, care să se regăsească în aplicarea unor principii şi tratamente contabile uniforme, ca fundament în construcţia situaţiilor financiare. Este un demers complicat, cu o traiectorie dictată uneori de anumite influenţe, şi mai ales, cu o dinamică extraordinară. Profesionistului contabil de astăzi îi revine dificila misiune de a ţine pasul cu actualizările şi schimbările frecvente ale reglementărilor contabile, decise, în mare parte, la nivel internaţional.

Astfel, în România, din anul 1999 şi până în prezent, transformările şi schimbările din domeniul contabilităţii au urmat (şi urmează în continuare) un traseu care a vizat, mai întâi, armonizarea cu directivele contabile europene şi standardele internaţionale de contabilitate (în trecut), conformitatea cu directivele europene (în prezent) şi probabil, conformitatea cu standardele internaţionale de raportare financiară şi standardele internaţionale de contabilitate pentru sectorul public (în viitor). Fără să minimizăm importanţa reglementărilor contabile din ultimii zece ani, considerăm că dorinţa de armonizare concomitentă a contabilităţii din România cu două referenţiale contabile, directivele europene şi standarde internaţionale de contabilitate, a dus, cel puţin în cadrul entităţilor economice, la apariţia unor situaţii contradictorii, precum amortizarea sau deprecierea fondului comercial, recunoaşterea pe cheltuieli sau capitalizarea cheltuielilor de constituire etc.

Aşa cum se remarcă din expunerea realizată, MFP a fost principalul actor de normalizare contabilă din România. Aplicarea standardelor IFRS în România a avut ca obiectiv principal crearea unui mediu de afaceri atractiv pentru investitori. Decizia îndrăzneaţă a legislatorului român de aplicare efectivă şi în întregime a standardelor internaţionale de contabilitate, de către entităţile considerate mari, instituţiile de credit, companiile de asigurări, companiile de interes naţional, entităţile cotate la Bursa de Valori, precum şi de către entităţile care făceau parte dintr-un grup în care societatea mamă aplica deja IFRS, începând cu 2005, considerăm că a fost un lucru bun în procesul de convergenţă contabilă. Aceasta deoarece aplicarea efectivă a standardelor IFRS este benefică pentru toată lumea: pentru entităţile multinaţionale deoarece micşorează costurile întocmirii situaţiilor financiare prin utilizarea unui singur referenţial contabil; pentru celelalte entităţi, deoarece au un acces mai ieftin la pieţele de capital; pentru investitori deoarece contabilitatea conform standardelor IFRS are credibilitate şi furnizează informaţii comparabile şi pertinente pentru

procesul decizional; pentru auditori, deoarece aceştia ar avea cunoştinţe doar despre un singur sistem contabil.

Însă ceea ce părea un lucru frumos nu a durat decât un an. Emiterea Ordinului nr. 1.752/2005, cu aplicabilitate de la 1 ianuarie 2006, cerea tuturor entităţilor din Romania să aplice directivele contabile europene. Nu a contat efortul făcut de entităţile care aplicaseră standardele internaţionale de contabilitate până atunci. Începând cu 1 ianuarie 2007 doar entităţile ale căror titluri sunt cotate pe o piaţă reglementată sunt obligate să aplice standardele IFRS şi asta doar în conturile consolidate. În plus, în relaţia cu instituţiile statului, toate entităţile, inclusiv cele care aplică standardele IFRS, întocmesc situaţii financiare anuale conforme cu directivele europene. Încă un efort în plus pentru aceste entităţi, deoarece publicarea a două seturi de situaţii financiare este costisitoare, şi nu în ultimul rând, creează incertitudine în rândul utilizatorilor informaţiei contabile.

Pentru ca aplicarea standardelor IFRS să aibă succes, câteva deziderate sunt absolut necesare: contabilitatea să fie deconectată de fiscalitate şi un nivel înalt de formare în rândul profesioniştilor contabili din entităţile care aplică referenţialul internaţional. La data implementării standardelor internaţionale de contabilitate, aceste deziderate nu au fost respectate în România, însă s-au creat premizele respectării lor. În prezent, contabilitatea din România este deconectată de fiscalitate, mai rămâne de depăşit doar bariera în cutuma practicianului contabil de a gândi din punct de vedere fiscal toate tranzacţiile economice. În plus, schimbările profunde şi majore în domeniul contabilităţii din România, din ultimii zece ani, au creat în rândul profesioniştilor contabili ideea că trebuie să cunoască standardele IFRS, astfel încât să fie pregătiţi în orice moment pentru o orientare a contabilităţii naţionale la standardele IFRS, cel puţin în cazul entităţilor mari.

Schimbările în cadrul contabilităţii publice din România au fost profunde în scopul atingerii obiectivului de armonizare cu standardele IPSAS şi de conformitate cu directivele europene de contabilitate. Ca şi în cazul agenţilor economici, probabil că în viitor, contabilitatea publică din România va suporta în continuare modificări în scopul apropierii într-o cât mai mare măsură de standardele IPSAS. Experienţa ţărilor dezvoltate care aplică standardele IPSAS, precum şi generalizarea la nivel mondial a acestora, ne face să afirmăm, că probabil nu va mai fi mult până când şi în România, contabilitatea publică nu va mai fi doar armonizată cu standardele IPSAS, ci conformă cu acestea.

Apropierea tot mai mult a contabilităţii publice din România de contabilitatea entităţilor private considerăm că a permis introducerea indirectă a standardelor IPSAS în contabilitatea publică din ţara noastră. Iar România nu va avea decât de câştigat prin implementarea standardelor IPSAS, aceasta deoarece România se va dota cu: un referenţial contabil de calitate, fără de care nu există o bună competitivitate şi un cadru precis; un sistem de control intern la nivelul fiecărei structuri organizatorice, sistem impus de standardele ISPAS şi care va trebuie totodată să fie auditat, ceea ce va permite corectarea eventualelor disfuncţionalităţi; un sistem transparent de

informaţii comparative, asemănător entităţilor din sectorul privat; o contabilitate certificată în vederea asigurării imaginii fidele a poziţiei financiare, performanţei financiare şi fluxurilor de trezorerie ale instituţiilor publice, aceasta deoarece orice contabilitate conformă cu standardele IPSAS trebuie auditată; ameliorarea comunicării financiare care să servească nu doar ca instrument de prezentare a unei imagini fidele în conturi dar şi ca instrument de pilotaj în vederea gestionării eficiente a fondurilor şi în furnizarea de informaţii pertinente pentru luarea deciziilor.

Bibliografie:

1. Bonsón, E., Cortijo, V. şi Escobaret, T., 'Towards the Global Adoption of XBRL Using International Financial Reporting Standards (IFRS)', 2006, *International Journal of Accounting Information System*, vol. 10, no. 1, pp. 46-60.
2. Bricard, A. şi Scheid, J.C., 'La convergence comptabilité publique/comptabilité privée: une évolution continue', *Le 60e Congrès de l'Ordre des experts-comptables*, Paris, 2005.
3. Bunea, S., „Analiza impactului procesului de convergenţă asupra evoluţiei unor sisteme contabile naţionale şi învăţăminte pentru România", *Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România*, Bucureşti: Editura CECCAR, 2006, pp. 201-216.
4. Calu, D., *Istorie şi dezvoltare privind contabilitatea din România*, Bucureşti: Editura Economică, 2005.
5. Cardinaux, P., Lambert, S. şi Warpelin, L., 'Les administrations publiques face aux enjeux des normes IPSAS: L'exemple des Transports publics de Genève', 2007, *Der Schweizer Treuhänder*, vol. 81, no. 6, pp. 630-635.
6. Chiapello, E. şi Medjad, K., 'Une privatisation inédite de la norme: le cas de la politique comptable européenne', 2007, *Sociologie du travail*, vol. 49, no. 1, pp. 46-64.
7. Chiapello, E., 'Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005', 2005, *Sociologie du travail*, no. 47, vol. 3, pp. 362-382.
8. Chua, W.F. şi Taylor, S.L., 'The Rise and Rise of IFRS: An Examination of IFRS Diffusion', 2008, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 27, no. 6, pp. 462-473.
9. Conover, C.M., Miller, R.E. şi Szakmary, A., 'The Timeliness of Accounting Disclosures in International Security Markets', 2008, *International Review of Financial Analysis*, vol. 17, no. 5, pp. 849-869.
10. Covrig, V., DeFond, M. şi Hung, M., 'Home Bias, Foreign Mutual Fund Holdings, and the Voluntary Adoption of International Accounting Standards', 2007, *Journal of Accounting Research*, vol. 45, no. 1, pp. 41-70.
11. Feleagă, L. şi Feleagă, N., *Reformă după reformă: Contabilitatea din România în faţa unei noi provocări*, Bucureşti: Editura Economică, 2005.
12. Grigorescu, Ş.I., *Bazele contabilităţii în administraţia publică*, Bucureşti: Editura InfoMega, 2004.
13. IASB (International Accounting Standards Board), *Standarde Internaţionale de Raportare Financiară* (traducere), Bucureşti: Editura CECCAR, 2007.

14. IFAC (International Federation of Accountants), *Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public* (traducere), Editura CECCAR, 2008.
15. Ionaşcu, I, Stere, M., Afloarei, N., Albu, C., Chiperi, L., Filip, A., Gorgan, V., Marin, A., Marinescu, I., Munteanu, M., Soare, I. şi Stancu, M., „Studiu empiric privind impactul Standardelor Internaţionale de Contabilitate asupra societăţilor din Bucureşti cotate la Bursa de Valori", 2001, *Economie Teoretică şi Aplicată*, nr. 221, pp. 1-4.
16. Ionaşcu, I., Ionaşcu, M., Săcărin, M. şi Minu, M., „Percepţii ale normalizatorilor contabili privind evoluţia contabilităţii româneşti în contextul integrării europene", *Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România,* Bucureşti: Editura CECCAR, 2006, pp. 542-559.
17. Ionaşcu, I., *Internaţionalizarea contabilităţii. Evoluţii şi consecinţe în mediul românesc*, Bucureşti: Editura ASE, 2008.
18. Ionescu, L., „Standardele internaţionale de contabilitate pentru sectorul public şi reforma contabilităţii publice din România", *Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România,* Bucureşti: Editura CECCAR, 2006, pp. 560-569.
19. Jermakowicz, E.K. şi Tomaszewski, S.G., 'Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies', 2006, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, vol. 15, no. 2, pp. 170-196.
20. Jianu, I., „Auditul financiar-contabil moderator şi integrator al procesului de armonizare a raportărilor financiare cu directivele europene şi standardele internaţionale de raportare financiară", 2009, *Revista Audit Financiar*, nr. 10, pp. 11-22.
21. Jianu, I. şi Jianu, I., „Definirea şi evaluarea performanţei – de la origini până în prezent", 2008, *Revista Contabilitate şi Informatică de Gestiune*, nr. 26, pp. 72-88.
22. King, N., Beattie, A., Cristescu, M. şi Weetman, P., „Developing Accounting and Audit in a Transition Economy: the Romanian Experience", 2001, *European Accounting Review*, vol. 10, no. 1, pp. 149-171.
23. Kinnunen, J., Niskanen, J. şi Kasanen, E., 'To Whom are IAS Earnings Informative? Domestic versus Foreign Shareholders' Perspectives', 2000, *European Accounting Review*, vol. 9, no. 4, pp. 499-517.
24. Lang, M., Wilson, W. şi Raedy, J., 'Earnings Management and Cross-listing: Are Reconciled Earnings Comparable to US Earnings?', 2006, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 42, no. 1-2, pp. 255-284.
25. Laptes, R. şi Possler, L., *Istorie, prezent şi perspectivă privind situaţiile financiare ale întreprinderii*, Bucureşti: Editura ASE, 2007.
26. Ministerul Finanţelor Publice, *Ghid practic de aplicare a Standardelor Internaţionale de Contabilitate*, Bucureşti: Editura Economică, 2001.
27. Minu, M., *Contabilitatea ca instrument de putere*, Bucureşti: Editura Economică, 2002.
28. Organizaţia Internaţională a Muncii, 'Les normes comptables pour le secteur public', 2006, [Online] disponibil la http://www.ilo.org/public/french/standards/relm/gb/docs/gb297/pdf/pfa-6.pdf, accesat în data de 12 decembrie 2009.

29. Premuroso, R.F. şi Bhattacharya, S., 'Do Early and Voluntary Filers of Financial Information in XBRL Format Signal Superior Corporate Governance and Operating Performance?', 2008, *International Journal of Accounting Informational Systems*, vol. 9, no. 1, pp. 1-20.
30. Ristea, M. şi Jianu, I., 'Fair Value – From Abstract Theory to Practical Reality', lucrare prezentată la Conferinţa „Audit and Accounting Convergence. 2009 Annual Convention", Cluj-Napoca, 2009.
31. Ristea, M., Dumitru, C.G. şi Curpan, A., „Libertate şi conformitate în contabilitate", *Congresul al XVII-lea al profesiei contabile din România*, Bucureşti: Editura CECCAR 2008, pp. 440-463.
32. Ristea, M, „Statică şi dinamică în contabilitate", 2005, *Revista Contabilitate şi Informatică de Gestiune*, nr. 13-14, pp. 6-12.
33. Raffournier, B., 'Les oppositions francaises a l'adoptation des IFRS: examen critique et tentative d'explication', 2007, *Revue Comptabilite, Controle, Audit*, vol. 13, no. 3, pp. 21-41.
34. Raffournier, B., 'L'harmonisation comptable internationale: buts, resultats et consequences pour l'Europe de l'Est', *Simpozion Globalizare şi dezvoltare în domeniul financiar-contabil*, 2001, ASE Bucureşti.
35. Skinner, D., 'Discussion of the Implications of Unverifiable Fair-value Accounting: Evidence from the Political Economy of Goodwill Accounting', 2008, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 45, no. 2-3, pp. 282-288.
36. Tort, E., 'La contingence de la politique comptable des sociétés cotées: le cas de la transition aux normes IFRS', 2007, *Revue Comptabilite, Controle, Audit*, vol. 13, no. 3, pp. 171-194.
37. Whittington, G., 'Harmonisation or Discord? The Critical Role of the IASB Conceptual Framework Review', 2008, *Journal of Accounting and Public Policy*, vol. 27, no. 6, pp. 495-502.
38. Ordinul nr. 403/1999 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a 4-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.
39. Ordinul nr. 94/2001 pentru aprobarea reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a 4-a a Comunităţii Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.
40. Ordinul nr. 306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu Directivele Europene.
41. Ordinul nr. 1.827/2003 pentru modificarea si completarea unor reglementări în domeniul contabilităţii.
42. Ordinul nr. 907/2005 privind aprobarea categoriilor de persoane juridice care aplică reglementări contabile conforme cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, respectiv reglementări contabile conforme cu directivele europene.
43. Ordinul nr. 1.752/2005 privind aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Contabile Europene.

44. Ordinul nr. 1.917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice, Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, cu modificările şi completările ulterioare.
45. Ordinul nr. 616/2006 pentru aprobarea Normelor metodologice pentru întocmirea situaţiilor financiare de către instituţiile publice la 31 decembrie 2006.
46. Ordinul nr. 1.121/2006 privind aplicarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară.
47. Ordinul nr. 2.001/2006 privind modificarea Ordinului nr. 907/2005 privind aplicarea Standardelor Internaţionale de Raportare Financiară.
48. Ordinul nr. 2.374/2007 privind modificarea ordinului Ordinul nr. 1.752/2005 privind aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Contabile Europene.
49. Reglementarea nr. 1.606/2002 a Parlamentului European şi a Consiliului din data de 19 iulie 2002 privind aplicarea standardelor contabile internaţionale.

View publication stats